

Nieuwsbrieven en tijdschriften - Fiscale Actualiteit

---

## Antigoon: moet de wetgever niet optreden?

### Bewijsgaring

**Fiscale Actualiteit nr. 2017/14, pag. 7-10**

*De talrijke rechtspraak van het Hof van Cassatie, het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en recent ook het Hof van Justitie over de fiscale bruikbaarheid van informatie die onrechtmatig verkregen is, heeft niet bepaald rechtszekerheid gebracht. Daarom pleit de auteur van deze bijdrage voor wetgevend ingrijpen, zodat er eindelijk duidelijke regels komen. Hij doet zelf een voorstel in die zin. De insteek is niet dezelfde als die van het Hof van Cassatie. Respect voor de basisregels moet het uitgangspunt zijn. Want de fiscus mag geen vrijbrief krijgen om het met de regels niet te nauw te nemen. Maar er moet ruimte zijn voor de nodige soepelheid. Er moet zeker ook rekening gehouden worden met de specifieke situatie van klokkenluiders.*

Al enige jaren woedt een hevig debat rond het lot van onrechtmatig verkregen bewijselementen in fiscale zaken. Mag de fiscus een aanslag vestigen op basis van informatie die hij in handen gekregen heeft door bijvoorbeeld (manifest) procedureregels te schenden, of de privacy van de betrokkenen met de voeten te treden? Op het eerste gezicht lijkt het een wat vreemd debat, zeker als men weet dat het jarenlang vaste rechtspraak was dat elke onregelmatigheid die aan de bron van de bewijsgaring ligt, automatisch met zich meebrengt dat niet enkel de regelmatigheid van die handeling is aangetast, maar ook de regelmatigheid van de daarop geënte of daarvan afgeleide handelingen (die leer van de 'fruits of the poisonous tree' beschouwde ook het Hof van Cassatie als een juridische evidentie – Cass. 12 maart 1923 en 10 december 1923).

Maar gaandeweg is men op het terrein gaan inzien dat de eenvoud van die regel soms moeilijk te verzoenen valt met de complexe wereld van de bewijsgaring en dan ook kan leiden tot ongewenste effecten. Kan het inderdaad de bedoeling zijn dat *elke* onregelmatigheid die een overheidsdienst begaat (hoe marginaal ook), dergelijke contaminerende effecten zou hebben op het verkregen bewijsmateriaal en het verdere gebruik ervan? Kan het de bedoeling zijn dat elke zogenaamde 'klokkenluider' (die er vaak niet voor terugdeinst om strafrechtelijke inbreuken te plegen, zoals diefstal van bewijsstukken) van meet af aan de uitkomst van elk onderzoek in de kiem smoort?

#### Sfeer van onzekerheid

Uiteraard niet, en dat heeft uiteindelijk ook het Hof van Cassatie bevestigd, in eerste instantie op strafrechtelijk vlak (Cass. 14 oktober 2003), en vervolgens ook op fiscaal vlak (Cass. 22 mei 2015, *Fisc. Act.* 2015, 25/1).

Wat specifiek de Antigoon-redenering in fiscaal-administratieve procedures betreft, valt het op hoezeer dat leerstuk de fiscale harten beroert, niet in het minst omdat over de draagwijdte en de impact van het fiscaal Antigoon-arrest de nodige onduidelijkheid heerst.

Die onduidelijkheid werd overigens nog aangewakkerd door het Hof van Justitie, dat in zijn WebMindLicenses-arrest stelt dat de schending van een grondrecht onverbiddelijk leidt tot de uitsluiting van het (met schending van dat recht) verkregen bewijsmateriaal (HvJ 17 december 2015). Wat over dat alles wordt geschreven, is bijwijlen verwonderlijk. Maar dat er hevig gedebatteerd wordt, staat buiten kijf (zie *Fisc. Act.* 2016, 3/1 en 2017, 7/4, 12/1).

### Nood aan ingrijpen van wetgever?

Tegen die achtergrond en vanwege de onzekerheid die nu heerst, lijkt een wetgevende démarche niet ongepast. Veeleer dan ervoor te opteren om nog jarenlang discussies te voeren over de grenzen en de impact van deze of gene uitspraak, lijkt het mij veel coherenter om t.a.v. alle betrokken partijen duidelijk de spelregels van de rechtsstaat te bepalen.

De vraag is dan hoe de wetgeving er moet uitzien. Men kan er uiteraard voor opteren – naar het model van het strafprocesrecht – om de overwegingen van het Hof van Cassatie zonder meer wettelijk te implementeren (zie alvast in die zin het wetsvoorstel betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken, *Parl. St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1561/1).

De vraag is of dat *überhaupt* een toegevoegde waarde heeft en of daarmee wel komaf wordt gemaakt met alle heersende onduidelijkheid. Zo wordt met een dergelijk wetgevend ingrijpen geen einde gemaakt aan de discussie vraag of de Antigoon-redenering al dan niet verenigbaar is met het Unierecht, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie (zie en vgl. F. Koning, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?", *JT*, afl. 6652, 400; I. De Troyer en L. Vandenberghe, "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *RW* 2015-2016, afl. 37, 1464; S. De Raedt, "Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoon-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, 471-477). Evenmin biedt dergelijk wetgevend ingrijpen een antwoord op de vraag of het dictum van het Hof van Justitie beperkt is tot fiscale aangelegenheden die onder het Unierecht vallen (dus btw maar geen directe belastingen), dan wel of de lering die uit het arrest moet worden getrokken, een algemene draagwijdte heeft (zie en vgl. Ph. De Vos en D. Verbeke, "Europees belastingrecht. Mensenrechten. Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus", *TFR* 2016, afl. 499, 361 en S. Gnedasj, "Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel", *Fisc. Act.* 2016, 3/4).

Meer fundamenteel rijst overigens ook de vraag of het wel geoorloofd is om in een rechtsstaat een principe te gaan verankeren dat er in wezen op neerkomt dat elke onregelmatigheid in de bewijsgaring kan worden 'witgewassen', tenzij de belastingplichtige (onverminderd de eventueel specifieke in de wet opgenomen sancties) erin slaagt aan te tonen dat het handelen van de overheid 'zoezer' indruist tegen de beginselen van behoorlijk bestuur of als aangetoond kan worden dat zijn recht op een eerlijk proces werd geschonden. Waar ligt inderdaad die grens, en riskeert de wetgever daarmee geen administratieve laksheid in de hand te werken?

Voorts moet men toch goed inzien dat de criteria die het Hof van Cassatie heeft vooropgesteld, op zich ook geen antwoord bieden op enkele andere heikele punten, zoals o.m. de vraag wat het lot is van het bewijsmateriaal dat weliswaar op zich op een regelmatige wijze in het bezit is gekomen van de fiscus, maar waarbij niettemin kan worden vastgesteld dat de derde (al dan niet een overheidsinstantie) van wie de fiscus het bewijs heeft verkregen, zelf de wet heeft geschonden.

Om aan al die (en ongetwijfeld nog vele andere) verzuchtingen tegemoet te komen, komt het mij dan ook voor dat de wetgever duidelijke en heldere principes zou moeten vooropstellen. Die principes kunnen worden opgebouwd rond drie pijlers in de bewijsgaring (nl. bewijselementen die de fiscus zelf achterhaalt, die de fiscus van andere overheidsdiensten krijgt en, tot slot, die de fiscus van derden – niet-overheden – krijgt).

## Het lot van de bewijzen die de fiscus zelf verzamelt

De kerngedachte moet m.i. zijn dat de fiscus de in de wet voorgeschreven (substantiële) formaliteiten en begrenzingen aan de onderzoeksbevoegdheden moet respecteren, op straffe van nietigheid van het bewijsmateriaal dat in weerwil daarvan verkregen is. Die regel zou in de wet moeten staan.

Onder de huidige Antigoon-rechtspraak ontbreekt dat houvast. Bij gebrek aan specifieke sancties in de wetgeving, gaat het Hof van Cassatie immers uit van een *algemene* toelaatbaarheid (tenminste als principe) van het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. Het hoeft weinig betoog dat dergelijke visie (zoals gezegd) een laksheid bij de fiscus in de hand kan werken, en m.i. het belang en de geloofwaardigheid van de wettelijke (spel)regels ondermijnt.

Het lijkt me dan ook veel coherenter – mede in het licht van de responsabilisering van de ambtenaren – om als principe te huldigen dat eender welke inbreuk op het regelgevend kader (met inbegrip uiteraard van de grondrechten van de belastingplichtigen) in de regel leidt tot de nietigheid van de gestelde onderzoekshandeling en – bij wijze van gevolg – de wering van de verkregen bewijselementen.

Maar net om te vermijden dat elk onderzoek zou falen, zelfs bij de meest marginale wetsschending door de fiscus, zal wel vereist zijn dat – bij wijze van uitzondering op het principe van de nietigheid – een rechter alsnog kan besluiten dat het bewijs toelaatbaar is. Het zal dan in voorkomend geval wel aan de fiscale administratie toekomen om een rechter in die zin te overtuigen.

De uitzonderingsgevallen kunnen uiteraard geïnspireerd worden op de criteria die het Hof van Cassatie heeft uitgewerkt. Zo kan de rechter bv. rekening houden met het al dan niet zuiver formele karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid, en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.

Hoe meer die criteria evenwel verfijnd worden, hoe meer dat uiteraard ook de rechtszekerheid ten goede zal komen. Zo kan overwogen worden om zoveel als mogelijk in de wetgeving te verduidelijken welke formaliteiten substantieel zijn (om die substantiële formaliteiten bv. te onderscheiden van formaliteiten die uitsluitend betrekking hebben op de interne organisatie van de fiscus). Voorts kan ook overwogen worden om de niet-naleving van substantiële formaliteiten (bv. het ontbreken van de vereiste machtiging van een adviseur voor een bankonderzoek) enkel kan worden 'gezuiverd' in geval van *ernstige* fiscale fraude.

De rechter zal in die omstandigheden het verkregen bewijsmateriaal dus toch moeten erkennen als er een wetsschending heeft plaatsgevonden. De vraag rijst wel of – onverminderd de terugkoppeling naar het leerstuk van de onrechtmatige daad (d.w.z. dat de fiscus, zoals iedereen, burgerrechtelijk aansprakelijk blijft voor zijn fouten en dus veroordeeld zou kunnen worden tot een schadevergoeding) – in voorkomend geval ook niet geopteerd moet worden voor een 'omgekeerd sanctiemechanisme'. Dat zou inhouden dat de gebeurlijk aan de belastingplichtige opgelegde sanctie (administratieve boete of belastingverhoging) verminderd of kwijtgescholden moet worden bij een vastgestelde inbreuk op de wettelijke spelregels.

## Het lot van door andere overheidsdiensten aangeleverd bewijs

Het spreekt voor zich dat wat voor de fiscus geldt, niet zomaar kan doorwerken naar andere overheidsdiensten, die misschien aan een andere wetgeving zijn onderworpen. Niettemin lijkt het mij eveneens evident dat nietige handelingen (en op basis daarvan verkregen bewijs) niet 'gezuiverd' kunnen worden door een uitwisseling tussen overheden (en dat m.a.w. geen aanslag gevestigd kan worden ingevolge nietige handelingen van andere overheidsdiensten).

Het komt mij voor dat het meest logische wetgevend ingrijpen in dit kader zou inhouden dat bewijsmateriaal dat de fiscus van andere overheidsdiensten (bv. het openbaar ministerie) krijgt, niet voor belastingheffing gebruikt kan worden als blijkt dat het door die andere overheidsdienst met een nietigheid is aangetast. Uiteraard moet daarbij wel rekening worden gehouden met de eventuele specifieke nietigheidsregeling die op de verkrijging van dat bewijselement van toepassing is (bv. art. 32 V.T.Sv.: de strafrechtelijke Antigoon).

### **Het lot van door derden aangeleverd bewijs**

Uiteindelijk moet de wetgever ook stilstaan bij het lot van informatie die door derden (niet-overheden) aangereikt wordt. Het fenomeen van de 'klokkenluiders' is in dat verband alvast bekend. Het is ook bekend dat klokkenluiders er niet voor terugdeinzen om desnoods strafrechtelijke inbreuken te plegen om de nodige bewijselementen te verzamelen (bv. diefstal – zie *Fisc. Act.* 2017, 12/1 voor voorbeelden).

Het komt mij voor dat de onregelmatigheid die die derde begaat, *geen* impact zou mogen hebben op de bewijswaarde van de info die de overheid dankzij hem in handen krijgt, althans als die onregelmatigheid in zijn geheel niet toe te rekenen is aan de overheid (ze mag hem bv. niet aangemoedigd hebben om de diefstal te plegen). Het lijkt me dan ook opportuun om uitdrukkelijk in de wet te zetten dat een door een derde (niet-overheid) begane onregelmatigheid nooit aanleiding kan geven tot de nietigheid van het verkregen bewijselement (zelfs als dat met schending van een grondrecht is verkregen) (vgl. met de rechtspraak in Duitsland: *Fisc. Act.* 2012, 11/13-14).

Een en ander doet overigens – uiteraard – geen afbreuk aan de mogelijke civielrechtelijke en/of strafrechtelijke aansprakelijkheid van die derde (bv. in het kader van een 'klokkenluidersregeling'). Maar dat is een andere kwestie....

**Mark Delanote**  
**UGent/Vrije Universiteit Brussel, Bloom Law**

mnma12757347